



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 24/05/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης:1614

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312346
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
 - β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)», , όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
 - γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
 - δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009),
2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **25-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με **ΑΦΜ**, με έδρα στη, επί της οδού κατά: α) της υπ' αριθμ./**21-12-2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2017** και β) της υπ' αριθμ./**21-12-2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/01/2017-31/12/2017** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης **21/12/2023** εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Πύργου.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **25-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα καθώς οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν την 28/12/2023, και μετά τη μελέτη όλων των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./**21-12-2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2017** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού **15.168,63** ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού **7.584,32** ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού **2.574,31** ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **25.327,26** ευρώ.

Με την υπ' αριθμ./**21-12-2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/01/2017-31/12/2017** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού **17.165,99** ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού **8.582,99** ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **25.748,98** ευρώ.

Στον προσφεύγοντα, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ στα φορολογικά έτη 2017 και 2018, σύμφωνα με την με αριθμό/**21-02-2023** εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου. Η ως άνω εντολή ελέγχου εκδόθηκε συνέπεια του αρ.πρωτ./**09-02-2023** δελτίου πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με συνημμένη την από **19/04/2022** έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. **4172/2013**, ν. **2859/2000**, ν. **4308/2014** και του ν. **4987/2022** που διενέργησε για την οντότητα ΙΚΕ» με ΑΦΜ, σύμφωνα με τα οποία η προσφεύγουσα έλαβε κατά το φορολογικό έτος 2017, οκτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας **38.172,40€** πλέον ΦΠΑ 24% ποσού **9.161,38€** για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος με την προσθήκη των λογιστικών διαφορών, καθώς δεν αναγνώρισε προς έκπτωση το ποσό αυτό, προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα για το υπό κρίση έτος 2017 ως εξής:

	ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ
ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΩΔΙΚΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	1/1 έως 31/12/2017
Κέρδη Χρήσης (βάσει Δήλωσης)	22.449,38
Πλέον: Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες (εικονικά)	38.172,40
Φορολογητέα Κέρδη Χρήσης (βάσει Ελέγχου)	60.621,78

Επιπλέον επαναπροσδιόρισε τον ΦΠΑ της χρήσης 2017 ως εξής :

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	157.096,00	157.096,00	
Αξία φορολογητέων εισροών	81.149,48	42.977,08	38.172,40

Φόρος εκροών		37.703,04	37.703,04	
Υπόλοιπο φόρου εισροών		45.707,65	36.546,27	9.161,38
Πιστωτικό υπόλοιπο		8.004,61	8.004,61	
Χρεωστικό υπόλοιπο			9.161,38	9.161,38
Ποσό που μεταφέρθηκε την 01.01.2018 αδικαιολόγητα			8.004,61	8.004,61
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.			8.582,99	8.582,99
Σύνολο φόρου για καταβολή			25.748,98	25.748,98
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	8.004,61	8.004,61	
	για επιστροφή			
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος ότι:

- Η αξίωση του Δημοσίου έχει παραγραφεί, επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν σε αυτόν μετά την 31/12/2023.
- Καταχρηστικώς η Φορολογική Αρχή ισχυρίζεται ότι δεν προσκόμισε τα λογιστικά αρχεία του.
- Δεν έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία και η Φορολογική Αρχή χωρίς να πραγματοποιήσει έλεγχο στα λογιστικά του αρχεία εσφαλμένα θεώρησε ότι απεκόμισε ωφέλεια από το Φ.Π.Α. που δήλωσε κατά την ελεγχόμενη χρήση.
- Δεν αποδείχθηκε η εικονικότητα των ληφθέντων από την "....." φορολογικών στοιχείων.
- Η Φορολογική Αρχή όφειλε να συντάξει και να του κοινοποιήσει έκθεση κατάσχεσης πριν διενεργήσει φορολογικές εγγραφές για την επιβολή φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ.
- Οι προσβαλλόμενες πράξεις στερούνται σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας.
- Οι εκθέσεις ελέγχου είναι αόριστες, γιατί δεν ελέγχθηκαν τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησής του.
- Μη νόμιμη η προσθήκη του πιστωτικού υπολοίπου 8.004,61€ της δήλωσης ΦΠΑ χρήσης 2017 στο χρεωστικό υπόλοιπο της ίδιας χρήσης.

Ως προς την παραγραφή

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του Ν. 4987/2022 : «**1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.**»

Επομένως εν προκειμένω, το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή που αφορά το φορολογικό έτος 2017 παραγράφεται την 31/12/2023.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Κοινοποίηση πράξεων» του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, β) αποσταλεί συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ.), μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση, σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το πρώτο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου...».

Επειδή με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας που κυρώθηκε με το ν. 2717/1999 (Α' 97), ορίζονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

Με το άρθρο 53 ότι: «1) Ειδικώς, η επίδοση σε ιδιώτες: α) αν αυτοί νοσηλεύονται σε νοσοκομείο ή κρατούνται σε φυλακή, γίνεται με παράδοση του επιδοτέου εγγράφου στο διευθυντή του νοσοκομείου ή της φυλακής εφόσον, σύμφωνα με βεβαίωση του νοσοκομείου ή της φυλακής, η οποία και μνημονεύεται στην έκθεση επίδοσης, η επικοινωνία μαζί τους δεν είναι δυνατή [...]»,

Με το άρθρο 55 ότι: «1) Η επίδοση γίνεται με **θυροκόλληση**: α) αν τα πρόσωπα προς τα οποία προβλέπεται ότι διενεργείται η παράδοση του εγγράφου, δεν βρίσκονται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας τους ή αρνούνται την παραλαβή του ή την υπογραφή της έκθεσης ή δεν μπορούν να υπογράψουν την έκθεση, β) [...], 2) Η θυροκόλληση συνίσταται στην επικόλληση του επιδοτέου εγγράφου εντός σφραγισμένου και αδιαφανούς φακέλου, επί του οποίου αναγράφονται μόνο τα στοιχεία της επιδίδουσας υπηρεσίας και του προς η κοινοποίηση προσώπου από μέρους του οργάνου της επίδοσης, με την παρουσία ενός μάρτυρα, στη θύρα της κατοικίας ή του χώρου εργασίας ή του υπηρεσιακού καταστήματος όπου κατοικεί ή εργάζεται, κατά περίπτωση, το πρόσωπο προς το οποίο έπρεπε να διενεργηθεί η παράδοση του εγγράφου.»

Με το άρθρο 56 ότι: «1) Για κάθε επίδοση, το όργανο που τη διενεργεί συντάσσει έκθεση. 2) Η έκθεση, εκτός από τα στοιχεία που ορίζονται στην παρ. 3 του άρθρου 44, πρέπει να μνημονεύει: α) την παραγγελία προς επίδοση, β) σαφή προσδιορισμό του επιδοτέου εγγράφου και των προσώπων τα οποία αφορά, γ) την ημέρα και την ώρα της επίδοσης, δ) το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο και την ιδιότητα με την οποία το παρέλαβε, καθώς και ε) τους λόγους που προκάλεσαν τη θυροκόλληση. 3) Η έκθεση υπογράφεται από το όργανο της επίδοσης, καθώς και από το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο. Σε περίπτωση θυροκόλλησης, η έκθεση υπογράφεται από το όργανο και το μάρτυρα. Τέτοια υπογραφή δεν απαιτείται στην περίπτωση του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 7 του άρθρου 48 του παρόντος.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση με την αριθ./28-12-2023 έκθεση επίδοσης του δικαστικού επιμελητή του Εφετείου, με έδρα στο Πρωτοδικείο,

και σε εκτέλεση σχετικής παραγγελίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα με θυροκόλληση που συντελέστηκε την 28-12-2023 στη δηλωθείσα επαγγελματική του έδρα οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου και οι με ημερομηνία θεώρησης 21/12/2023 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Επομένως, η επίδοση των προσβαλλόμενων πράξεων συντελέστηκε, κατά τα ανωτέρω, πριν την 31-12-2023 και συνεπώς δεν τίθεται ζήτημα παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση των υπό κρίση καταλογιστικών πράξεων, όπως εσφαλμένα ισχυρίζεται ο προσφεύγων.

Ως προς τη μη προσκόμιση

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν. 4987/2022, ορίζεται: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων.

Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων»

Επειδή εν προκειμένω με το υπ' αριθμ./2.3.2023 συστημένο έγγραφο της Δ.Ο.Υ Πύργου απεστάλη στην έδρα του προσφεύγοντος επί της οδού κοινοποίηση εντολής ελέγχου, γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού και πρόσκληση. Το έγγραφο επεστράφη στην Υπηρεσία ως αζήτητο μετά από επαναλαμβανόμενες προσπάθειες παράδοσής του από τα ΕΛ.ΤΑ. Το ανωτέρω έγγραφο γνωστοποιούσε την έκδοση της υπ' αριθμ./21.2.2023 εντολή ελέγχου, την δυνατότητα υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων για την φορολογία και την φορολογική περίοδο που περιγραφόταν στην εντολή ελέγχου, μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, και καλούσε τον προσφεύγοντα, όπως εντός πέντε (5) ημερών από την κοινοποίηση της πρόσκλησης αυτής, θέσει στην διάθεση του ελέγχου ακριβή αντίγραφα των βιβλίων για την υπό κρίση περίοδο 01/01/2017 -31/12/2017 και των φορολογικών στοιχείων της επιχείρησής του που σχετίζονται με την προμηθεύτρια εταιρεία «..... με ΑΦΜ, καθώς και οποιοδήποτε στοιχείο ή πληροφορία σχετίζεται με τις συναλλαγές αυτές(παραστατικά εξόφλησης, παραστατικά τραπέζης, μεταφορικά έγγραφα, ιδιωτικά συμφωνητικά κ.λ.π.). Τέλος ενημέρωνε ότι σε περίπτωση μη ανταπόκρισής του, θα του επιβάλλονταν οι προβλεπόμενες κυρώσεις που προβλέπονται από τις

διατάξεις του άρθρου 54 ΚΦΔ.

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο της Δ.Ο.Υ Πύργου ακριβή αντίγραφα των βιβλίων του για την περίοδο 1.1.2017-31.12.2017, ούτε λοιπά παραστατικά ή πληροφορίες σχετιζόμενες με τις συναλλαγές του με την εταιρεία «.....», επικαλούμενος ότι δεν έλαβε το αριθ. πρωτ./2-3-2023 έγγραφο της ελεγκτικής αρχής της Δ.Ο.Υ. Πύργου, το οποίο επιστράφηκε στη Δ.Ο.Υ Πύργου από τα ΕΛ.ΤΑ. ως «ΑΖΗΤΗΤΟ», δοθέντος ότι ο παραλήπτης, αν και ειδοποιήθηκε από τα ΕΛ.ΤΑ., δεν εμφανίστηκε για την παραλαβή του. Ωστόσο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 Ν. 4987/2022 πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα και ο σχετικός ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τα εικονικά

Επειδή, με το άρθρο 22 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1113/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «Άρθρο 22. 1. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες.

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της. ...

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί άλλα έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

...

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

....

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2859/2000 : «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 4987/2022 όπως αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν. 4337/2015 (Α' 129) και ισχύουν από τις 17/10/2015 και εφεξής, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «1) Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: α) ..., β) ..., γ) ..., 2) ... 3) ..., 4) ..., 5) [...] **Εικονικό** είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. . Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο [...]».

Επειδή, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, ή ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται, καταρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο, αρκεί, καταρχήν να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του

ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της), είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, όπως περιγράφεται στο στοιχείο). Εξάλλου, το δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου ως εικονικού, υποχρεούται, κατά τις περί αποδείξεως διατάξεις (άρθρα 144 επ.) του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας [ν. 2717/1999 (Α' 97)], προκειμένου να εκφέρει την κρίση του, να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, εξαντλώντας προς τούτο τα νόμιμα αποδεικτικά μέσα, μεταξύ των οποίων και τα δικαστικά τεκμήρια· και μόνον εφόσον αδυνατεί παρά τούτα να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, υποχρεούται πλέον να αποφανθεί κατανέμοντας κατά τον νόμο στους διαδίκους το βάρος της αποδείξεως. Εν όψει των ανωτέρω, άλλωστε, το δικαστήριο της ουσίας στην περίπτωση, ειδικότερα, κατά την οποία από τους ισχυρισμούς των διαδίκων και το ενώπιόν του αποδεικτικό υλικό σχηματίζεται δέσμη ενδείξεων που συγκλίνουν στην απόδειξη της επίδικης εικονικότητας, υποχρεούται να εκτιμήσει τα σχετικά στοιχεία κατά τους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας όχι μεμονωμένα και ασύνδετα αλλά στο σύνολο και σε συνδυασμό μεταξύ τους προκειμένου να κρίνει αν πράγματι συγκροτούν στη συγκεκριμένη περίπτωση το δικαστικό τεκμήριο στο οποίο κατατείνουν (ΣτΕ 1925/2020, 811/2019, 1166/2012, 1169-71/2012).

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας [Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519]. Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*» με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ίδιου κώδικα ότι: «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου*» και με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ίδιου κώδικα ότι: «**1) Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου,**

διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις «και μέσα μεταφοράς» που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες "και χρησιμοποιώντας μεθόδους" που προβλέπονται στον Κώδικα. 2) Ο έλεγχος «εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων» του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου. α) Η Φορολογική Διοίκηση «δύναται να» διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της».

Επειδή, από την από **19/04/2022** έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4172/2013, ν. 2859/2000, ν.4308/2014 και του ν.4987/2022 της **ΥΕΔΔΕ Αττικής**, καθώς και από τις με ημερομηνία θεώρησης 21/12/2023 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Πύργου σχετικά με την επιχείρηση με ΑΦΜ η οποία εξέδωσε το 2017 προς την προσφεύγουσα εταιρεία οκτώ (8) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 38.172,40€ πλέον ΦΠΑ 24% ποσού 9.161,38€ προκύπτουν τα εξής:

-Όπως προκύπτει από το σύστημα elenxis και taxis η ελεγχόμενη οντότητα με ΑΦΜ δήλωση έναρξης εργασιών στις 22/06/2016 με ποικίλες δραστηριότητες όπως,

-Το αντικείμενο δραστηριότητας της σκοπίμως περιλαμβάνει εύρος προσφερόμενων υπηρεσιών και ειδών, έτσι ώστε να μπορούν αυτά να απευθύνονται σε όσο το δυνατόν μεγαλύτερο κύκλο ενδιαφερομένων ληπτών — επιχειρήσεων, διαφόρων δραστηριοτήτων.

-Στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, δηλώνει φορολογητέες εκροές και φορολογητέες εισροές χρηματικά ποσά, τα οποία δεν προκύπτουν από τις ΜΥΦ τόσο της ελεγχόμενης όσο και των αντισυμβαλλόμενων.

-Η οντότητα με ΑΦΜ αναζητήθηκε στη δηλωθείσα έδρα της, η οποία όπως προέκυψε ύστερα από επικοινωνία με την ιδιοκτήτρια του ακινήτου με ΑΦΜ, προσκομίζοντας και Υπεύθυνη Δήλωση με αρ. πρωτ. /09-02-2022, η μίσθωση πλέον δεν είναι σε ισχύ. Επίσης ο και οι περίοικοι που ερωτήθηκαν, δεν γνώριζαν την ύπαρξη της εν λόγω οντότητας. Ο έλεγχος θυροκόλλησε, λόγω απουσίας, στην κατοικία του διαχειριστή της ελεγχόμενης οντότητας, επί της οδού, πρόσκληση, δίχως όμως να ανταποκριθεί στην πρόσκληση του ελέγχου.

-Για το φορολογικό έτος 2017 η εν λόγω οντότητα πραγματοποίησε αγορές αξίας 4.489.540,70€, προερχόμενες "από ένα μόνον προμηθευτή, του οποίου τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία στο σύνολό τους, για τα ελεγχόμενα έτη έχουν κριθεί εικονικά από άλλο έλεγχο της ΥΕΔΔΕ Αττικής" [σελ. 31 Έκθεσης Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής]. Επιπλέον, κατά την ελεγχόμενη χρήση, διενήργησε πωλήσεις και παροχές υπηρεσιών μεγάλης αξίας (4.501.468,77€).

-Τα χρηματικά ποσά που καταχωρήθηκαν από την εταιρεία στις δηλώσεις ΦΠΑ εμφανίζουν αποκλίσεις από τις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος και κυρίως από τις υποβληθείσες ΜΥΦ (τόσο της ελεγχόμενης, όσο και των αντισυμβαλλομένων της).

- Στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, δηλώνει χρηματικά ποσά τα οποία δεν προκύπτουν από τις ΜΥΦ τόσο της ελεγχόμενης όσο και των

αντισυμβαλλόμενων και οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματός της υποβλήθηκαν με μικροποσά.

-Δεν απασχολούσε προσωπικό και από τη γενικότερη συναλλακτική της συμπεριφορά και τον κύκλο εργασιών της, η επιχείρηση δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει, κατά τη συναλλακτική πρακτική, τις παροχές προς τους πελάτες της.

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων εταιρεία στη χρήση 2017 από τον ανωτέρω εκδότη, αφορούν σε **ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές**, αφού ο εκδότης των στοιχείων ήταν πρόσωπο συναλλακτικά ανύπαρκτο, καθώς αποδείχθηκε ότι δεν διέθετε αγορές / εισαγωγές / ενδοκοινοτικές αποκτήσεις εμπορευμάτων και πρώτων υλών, ούτε επαγγελματική δραστηριότητα στη διεύθυνση που δήλωνε, ούτε εγκαταστάσεις και αποθηκευτικούς χώρους, απαραίτητους για την άσκηση του πλήθους των δραστηριοτήτων του, ούτε προσωπικό, μεταφορικά μέσα και εν γένει υλικοτεχνική υποδομή ώστε να έχει τη δυνατότητα να διενεργεί πωλήσεις και να παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας, όπως φέρεται να διενεργεί.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία του ΣτΕ έχουν κριθεί τα ακόλουθα:

Με τη **ΣτΕ 116/2013**, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, ΣτΕ 1498/2011, ΣτΕ 3528/2011, ΣτΕ 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184/2010, ΣτΕ 1126/2010),

Με τη **ΣτΕ 1404/2015**, «[...] Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, **το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου**. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο [...]

Με τη **ΣτΕ 1238/2018**, « [...] επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 394/2013, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, ΣτΕ 3399/2015, ΣτΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του

φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο) [...]».

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδεύματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999)

Επειδή οι αρμόδιες ελεγκτικές αρχές (ΥΕΔΔΕ Αττικής και Δ.Ο.Υ. Πύργου) **απέδειξαν** ότι η εκδότηρια επιχείρηση είναι **πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο**, καθώς και ότι, ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου των εργασιών της, **δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές προς τον προσφεύγοντα, ο οποίος ως έχων το βάρος της απόδειξης, δεν απέδειξε την αλήθεια των συναλλαγών αυτών** (ΣτΕ 1404/2015, 1238/2018 κ.λ.π.),

Κατά συνέπεια τα οκτώ (8) φορολογικά στοιχεία, συνολικής αξίας 38.172,40 ευρώ πλέον ΦΠΑ 24% ποσού 9.161,38 ευρώ, έκδοσης της εταιρείας» με ΑΦΜπου ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του το έτος 2017 **ορθώς κρίθηκαν από τον έλεγχο εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής και αφαιρέθηκαν από τις φορολογητέες εισροές του έτους 2017.**

Ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς

Επειδή η κρίση της φορολογικής αρχής περί της εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού η με ημερομηνία θεώρησης 19/04/2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων ν. 4308/ 2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Αττικής, οι απόψεις της οποίας υιοθετήθηκαν πλήρως από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Πύργου περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Επομένως, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των πράξεων δεν είναι ελλιπής.

Επειδή ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο βάρος απόδειξης του ισχυρισμού του ότι οι συναλλαγές του με την εκδότηρια των εικονικών τιμολογίων εταιρεία ήταν πραγματικές ούτε με τις έγγραφες απόψεις του στην ελεγκτική αρχή της Δ.Ο.Υ. Πύργου, ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, καθώς δεν προσκόμισε στοιχεία και παραστατικά που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς του και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων

συναλλαγών, μολονότι έφερε το βάρος απόδειξης ότι οι σχετικές συναλλαγές ήταν πραγματικές.

Επειδή από τη διατύπωση των διατάξεων των παρ. 3 και 4 του άρθρου 24 του ΚΦΔ συνάγεται ότι απόκειται στη διακριτική ευχέρεια της ελεγκτικής αρχής, κατά συνεκτίμηση των περιστάσεων, να προβεί σε κατάσχεση λογιστικών αρχείων και λοιπών παραστατικών εγγράφων του φορολογουμένου.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **32§3 του κώδικα ΦΠΑ** ορίζεται ότι «όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων» και με τις διατάξεις του άρθρου **38§6 του ίδιου κώδικα** ότι «η διαφορά φόρου που προκύπτει στη δήλωση ΦΠΑ, αν είναι θετική και άνω των τριάντα (30) ευρώ καταβάλλεται στο Δημόσιο, αν είναι θετική μέχρι τριάντα (30) ευρώ μεταφέρεται για καταβολή στην επόμενη φορολογική περίοδο, και αν είναι αρνητική μεταφέρεται για έκπτωση ή επιστρέφεται, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 [...]»

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ ύψους **17.165,99€** που αφορά αφενός την μη αναγνώριση του ΦΠΑ εισροών από το φόρο εκροών του ποσού ΦΠΑ των εικονικών τιμολογίων που έλαβε στο 4ο τρίμηνο του έτους 2017 ύψους 9.161,38 € και αφετέρου του πιστωτικού υπολοίπου ύψους 8.004,61 € της ίδιας φορολογικής περιόδου που έχει ήδη μεταφερθεί και συμψηφιστεί στην επόμενη περίοδο την 01/01/2018, ως ποσό που επεστράφη αδικαιολόγητα.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή έσφαλε όταν μαζί με τον καταλογισμό του ΦΠΑ των εικονικών τιμολογίων, καταλόγισε και το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ που προέκυψε κατά την ίδια φορολογική περίοδο και επέβαλε πρόστιμο επί του συνόλου αυτών.

Επειδή με βάση τις ανωτέρω διατάξεις, δεδομένου ότι ο ΦΠΑ των εικονικών τιμολογίων αφορά το 4ο τρίμηνο του έτους 2017, από την εκκαθάριση του φόρου προκύπτει χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ ύψους **1.156,77€**, γενόμενου δεκτού του ισχυρισμού του προσφεύγοντος.

Δεδομένου όμως ότι μετά τη διενέργεια του ελέγχου προκύπτει ότι πλέον δεν υφίσταται πιστωτικό υπόλοιπο προς μεταφορά στην επόμενη φορολογική περίοδο, εφόσον ο προσφεύγων δεν υποβάλει τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους που ακολουθούν μέχρι να αποδοθεί το σύνολο του εν λόγω πιστωτικού υπολοίπου (ύψους 8.004,61€), ο προϊστάμενος της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής δύναται να ασκήσει τις κατά νόμο αρμοδιότητές του προς καταλογισμό στις επόμενες φορολογικές περιόδους που ακολουθούν, λαμβανομένων υπόψη των διατάξεων περί παραγραφής.

Επειδή πέρα των ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 21/12/2023 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από **25-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, με **ΑΦΜ** και

α) την **επικύρωση** :

της υπ' αριθμ./**21-12-2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2017** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	15.168,63 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	7.584,32 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	2.574,31 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	25.327,26 €

β) την **τροποποίηση**:

της υπ' αριθμ./**21-12-2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΑΝΑΛΥΣΗ Φ.Π.Α 2017	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Οριστική Φορολογική Υποχρέωση
Αξία φορολογητέων Εκροών	157.096,00€	157.096,00€	157.096,00€	
Αξία φορολογητέων Εισροών	81.149,48€	42.977,08€	42.977,08€	38.172,40€
Φόρος Εκροών	37.703,04€	37.703,04€	37.703,04€	
Υπόλοιπο φόρου Εισροών	45.707,65€	36.546,27€	36.546,27€	9.161,38€
Πιστωτικό Υπόλοιπο	8.004,61€			
Πιστωτ.Υπόλοιπο που συμψηφίστηκε		8.004,61€		
Χρεωστικό Υπόλοιπο		17.165,99€	1.156,77€	1.156,77€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ ήτοι 50%		8.582,99€	578,39€	578,39€
Σύνολο για καταβολή	0,00€	25.748,98€	1.735,16€	1.735,16€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.